

## Fachgutachten

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer** über

# **Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen nach § 273 Abs. 1 UGB**

*(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 24. Juni 2009 als Fachgutachten KFS/PG 2, zuletzt überarbeitet im November 2020; von der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) genehmigt)*

<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>Seite</b>
<b>1. Vorbemerkung und Anwendungsbereich .....</b>	<b>3</b>
<b>2. Allgemeine Berichtsgrundsätze.....</b>	<b>3</b>
<b>3. Rechtliche Grundlagen und Inhalt des Prüfungsberichts.....</b>	<b>3</b>
<b>4. Abschnitte des Prüfungsberichts bei Jahresabschlussprüfungen.....</b>	<b>6</b>
<b>4.1. Prüfungsvertrag und Auftragsdurchführung.....</b>	<b>6</b>
<b>4.2. Aufgliederung und Erläuterung von Posten des Jahresabschlusses.....</b>	<b>6</b>
<b>4.3. Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses .....</b>	<b>7</b>
4.3.1. Feststellungen zur Gesetzmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluss und Lagebericht sowie zur nichtfinanziellen Erklärung oder zum nichtfinanziellen Bericht, zum Corporate Governance-Bericht und zum Vergütungsbericht .....	7
4.3.2. Erteilte Auskünfte .....	7
4.3.3. Nachteilige Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und wesentliche Verluste.....	8
4.3.4. Feststellungen zu Tatsachen nach § 273 Abs. 2 und Abs. 3 UGB .....	8
<b>4.4. Bestätigungsvermerk .....</b>	<b>9</b>
<b>5. Besonderheiten bei Konzernabschlussprüfungen.....</b>	<b>9</b>
<b>5.1. Grundsatz.....</b>	<b>9</b>
<b>5.2. Prüfungsvertrag und Auftragsdurchführung.....</b>	<b>9</b>
<b>5.3. Aufgliederung und Erläuterung der Posten des Konzernabschlusses.....</b>	<b>9</b>
<b>5.4. Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses .....</b>	<b>9</b>
<b>6. Besonderheiten bei Nachtragsprüfungen .....</b>	<b>10</b>
<b>7. Ausfertigung des Prüfungsberichts .....</b>	<b>10</b>
<b>8. Vorlage des Prüfungsberichts .....</b>	<b>10</b>
<b>8.1. Allgemeines .....</b>	<b>10</b>
<b>8.2. Besonderheiten bei Personengesellschaften im Sinne des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB .....</b>	<b>11</b>
8.2.1. Gesetzliche Vorschriften.....	11
8.2.2. Vorlage an die gesetzlichen Vertreter .....	11
8.2.3. Vorlage an die Mitglieder des Aufsichtsrats .....	12

8.2.4. Vorlage an die nicht vertretungsbefugten Gesellschafter der Personengesellschaft .....	13
<b>9. Anwendungszeitpunkt.....</b>	<b>13</b>

## 1. Vorbemerkung und Anwendungsbereich

- (1) Dieses Fachgutachten wurde aus Anlass des Unternehmensrechts-Änderungsgesetzes (URÄG) 2008 im Jahr 2009 neu gefasst und zuletzt anlässlich des Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetzes (NaDiVeG) überarbeitet. Die darin dargelegten Grundsätze beziehen sich ausschließlich auf den gemäß § 273 Abs. 1 Unternehmensgesetzbuch (UGB) zu erstattenden Prüfungsbericht. Der Fachsenat legt in diesem Fachgutachten die Berufsauffassung dar, wie Abschlussprüfer im Sinne dieser Vorschrift Berichte über gesetzlich vorgesehene Abschlussprüfungen (§ 268 ff. UGB) zu erstatten haben. Dieses Fachgutachten findet auch Anwendung auf freiwillige Prüfungen von Abschlüssen, sofern eine solche Prüfung mit einem Bestätigungsvermerk in Anlehnung an § 274 UGB abgeschlossen wird.
- (2) Dieses Fachgutachten regelt nicht besondere Berichtsvorschriften, wie sie z.B. für die Prüfung von Banken oder Versicherungsunternehmen zu beachten sind.
- (3) Für die Berichtspflichten gemäß § 273 Abs. 2 und Abs. 3 UGB wird auf die diesbezügliche Stellungnahme KFS/PE 18 verwiesen.
- (4) Der zusätzliche Bericht an den Prüfungsausschuss gemäß Art. 11 der Verordnung (EU) 537/2014 (AP-VO) ist nicht Bestandteil des Prüfungsberichts gemäß § 273 Abs. 1 UGB und daher nicht Gegenstand dieses Fachgutachtens. Hinsichtlich dieses zusätzlichen Berichts wird auf das Fachgutachten KFS/PG 4 verwiesen.
- (5) Dieses Fachgutachten stellt keine Anleitung zum formalen Aufbau des Prüfungsberichts dar.

## 2. Allgemeine Berichtsgrundsätze

- (6) Der Prüfungsbericht muss – wie die Abschlussprüfung selbst – den Grundsätzen der Unparteilichkeit, der Wahrheit, der Vollständigkeit und der Klarheit entsprechen.
- (7) Der Grundsatz der Unparteilichkeit erfordert eine objektive Wertung der Sachverhalte unter Berücksichtigung aller verfügbaren Informationen; gegebenenfalls ist auf abweichende Auffassungen der gesetzlichen Vertreter des geprüften Unternehmens hinzuweisen.
- (8) Der Grundsatz der Wahrheit erfordert, dass alle Feststellungen im Prüfungsbericht nach der Überzeugung des Abschlussprüfers den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.
- (9) Der Grundsatz der Vollständigkeit erfordert, dass im Prüfungsbericht alle von Gesetz, Gesellschaftsvertrag (Satzung) oder Prüfungsvertrag geforderten Feststellungen getroffen werden.
- (10) Der Grundsatz der Klarheit erfordert eine übersichtliche, verständliche und eindeutige Darlegung. Feststellungen sind grundsätzlich in Form von Aussagesätzen zu treffen.

## 3. Rechtliche Grundlagen und Inhalt des Prüfungsberichts

- (11) Gemäß § 273 Abs. 1 UGB hat der Abschlussprüfer *„über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten. Im Bericht ist insbesondere festzustellen, ob die Buchführung,*

*der Jahresabschluss, der Lagebericht, der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und die nichtfinanzielle Erklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Bericht (§ 243b), der Corporate Governance-Bericht (§ 243c), die konsolidierte nichtfinanzielle Erklärung oder der gesonderte konsolidierte nichtfinanzielle Bericht (§ 267a) und der konsolidierte Corporate-Governance Bericht (§ 267b) aufgestellt worden sind sowie ob die gesetzlichen Vertreter die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben. Im Prüfungsbericht zum Konzernabschluss ist auch festzustellen, ob die für die Übernahme in den Konzernabschluss maßgeblichen Vorschriften beachtet worden sind. Die Posten des Jahresabschlusses sind aufzugliedern und zu erläutern. Nachteilige Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gegenüber dem Vorjahr und Verluste, die das Jahresergebnis nicht unwesentlich beeinflusst haben, sind anzuführen und zu erläutern. Werden Tatsachen nach Abs. 2 und 3 nicht festgestellt, so ist dies im Bericht ausdrücklich festzuhalten.“*

- (12) Da das UGB außer den im Gesetz genannten Pflichtbestandteilen über den Inhalt des Prüfungsberichts nichts Näheres aussagt, sind die diesbezüglichen Erfordernisse aus dem vom Gesetzgeber dem Prüfungsbericht offenbar zugeordneten Zweck der Information der Berichtsempfänger abzuleiten. Dabei sind Wiederholungen von Aussagen im Jahresabschluss/Konzernabschluss und gegebenenfalls Lagebericht/Konzernlagebericht im Prüfungsbericht zu vermeiden.
- (13) Dieses Fachgutachten legt den gesetzlich geforderten Mindestumfang dar, der erweitert werden kann, sofern dies vom Berichtersteller nach seinem pflichtgemäßen Ermessen für zweckmäßig erachtet wird oder mit dem Auftraggeber im Prüfungsvertrag gesondert vereinbart wurde. Das Auftragsverhältnis und grundsätzliche Ausführungen zur Prüfungstätigkeit sind zur Verdeutlichung des Prüfungsumfangs und der Grenzen im Hinblick auf die erlangte Prüfungssicherheit jedenfalls über das gesetzliche Mindestanforderung hinausgehend anzuführen.

- (14) Der Bericht des Abschlussprüfers hat daher in Abhängigkeit vom zu prüfenden Abschluss zumindest folgende Abschnitte zu enthalten:

	Jahresabschluss	Konzernabschluss
Prüfungsvertrag und Auftragsdurchführung	X	X
Aufgliederung und Erläuterung der Posten des Jahresabschlusses bzw. Konzernabschlusses	X	Vgl. 5.3.
Feststellungen zur Gesetzmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluss und Lagebericht bzw. Konzernabschluss und -lagebericht	X	X
Feststellung, ob die für die Übernahme in den Konzernabschluss maßgeblichen Vorschriften beachtet worden sind		X
Feststellung, ob eine nichtfinanzielle Erklärung (oder ein nichtfinanzieller Bericht) erstellt worden ist	X	
Feststellung, ob ein Corporate Governance-Bericht erstellt worden ist	X	
Feststellung, ob eine konsolidierte nichtfinanzielle Erklärung (oder ein konsolidierter nichtfinanzieller Bericht) erstellt worden ist		X
Feststellung, ob ein konsolidierter Corporate Governance-Bericht erstellt worden ist		X
Feststellung, ob im jeweiligen Geschäftsjahr ein Vergütungsbericht aufgestellt worden ist und der Vorstand die geforderten Informationen in dem erforderlichen Umfang zur Verfügung gestellt hat (vgl. § 78e Abs. 2 AktG)	X	
Feststellung, ob die gesetzlichen Vertreter die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben	X	X
Nachteilige Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und wesentliche Verluste	X	X
Feststellungen zu Tatsachen nach § 273 Abs. 2 UGB	X	X
Feststellungen zu Tatsachen nach § 273 Abs. 3 UGB	X	
Bestätigungsvermerk	X	X

Dem Bericht des Abschlussprüfers ist als Anlage jedenfalls der Jahres-/Konzernabschluss beizulegen. Wurde ein (Konzern-)Lagebericht erstellt, ist dieser ebenfalls als Anlage beizulegen.

## **4. Abschnitte des Prüfungsberichts bei Jahresabschlussprüfungen**

### **4.1. Prüfungsvertrag und Auftragsdurchführung**

- (15) Einleitend ist auf die Wahl bzw. Bestellung zum Abschlussprüfer und den abgeschlossenen Prüfungsvertrag (§ 270 UGB) einzugehen. Im Fall einer freiwilligen Abschlussprüfung kann die Angabe der Wahl bzw. Bestellung zum Abschlussprüfer entfallen.
- (16) Anzugeben ist, dass der Abschlussprüfer die Prüfung in Übereinstimmung mit den österreichischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführt hat, die die Einhaltung der International Standards on Auditing (ISA) erfordern (vgl. das Fachgutachten KFS/PG 1).
- (17) Anzugeben ist die für das zu prüfende Geschäftsjahr geltende Größenklasse gemäß § 221 UGB, gegebenenfalls dass das geprüfte Unternehmen ein Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß § 189a Z 1 UGB, eine kapitalmarktnotierte Einheit gemäß ISA 220.7 (g), aufsichtsratspflichtig und/oder fünffach groß gemäß § 271a Abs. 1 UGB ist, und ob es sich um eine gesetzliche Pflichtprüfung oder eine freiwillige Abschlussprüfung handelt.
- (18) Der für die Abschlussprüfung verantwortliche Wirtschaftsprüfer ist ebenfalls anzugeben.
- (19) Weiters ist der Zeitraum anzuführen, in dem die Prüfung durchgeführt wurde; es ist auch anzuführen, dass die Prüfung an jenem Tag materiell abgeschlossen wurde, mit welchem der Prüfungsbericht (bzw. der Bestätigungsvermerk) datiert wurde.
- (20) Die gesetzliche oder vertraglich vereinbarte Haftungsbegrenzung und – sofern zutreffend – die Vereinbarung der allgemeinen Auftragsbedingungen sind anzuführen, und es ist festzustellen, dass die Haftungsgrenzen auch im Verhältnis zu Dritten gelten. Es empfiehlt sich, die der Durchführung der Abschlussprüfung zugrunde gelegten Auftragsbedingungen dem Bericht als Anlage beizufügen.

### **4.2. Aufgliederung und Erläuterung von Posten des Jahresabschlusses**

- (21) Das UGB sieht bestimmte Aufgliederungen und Erläuterungen von einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zwingend im Anhang bzw. im Lagebericht vor. Im Prüfungsbericht kann auf diese Aufgliederungen und Erläuterungen unter Angabe der entsprechenden Stelle verwiesen werden. Sofern im Anhang und/oder im Lagebericht – auch unter Berücksichtigung der Generalnorm – zulässigerweise keine detaillierten Aufgliederungen und Erläuterungen erfolgen, diese aber für den Berichtsempfänger nach dem pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers im Hinblick auf die Analyse und das Verstehen des geprüften Jahresabschlusses notwendig sind, sind die Posten im Prüfungsbericht aufzugliedern und zu erläutern. Im Sinne der allgemeinen Berichtsgrundsätze sind diese Aufgliederungen und Erläuterungen – einschließlich der Vorjahreszahlen – auf wesentliche Posten zu beschränken.
- (22) Da gemäß § 242 Abs. 1 UGB bei Kleinstkapitalgesellschaften davon ausgegangen wird, dass zur Erfüllung der Generalnorm die Aufstellung eines Anhangs nicht erforderlich ist, kann auch im Rahmen der Berichterstattung des Abschlussprüfers auf eine Aufgliederung und Erläuterung von Posten des Jahresabschlusses verzichtet werden.

### **4.3. Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses**

#### **4.3.1. Feststellungen zur Gesetzmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluss und Lagebericht sowie zur nichtfinanziellen Erklärung oder zum nichtfinanziellen Bericht, zum Corporate Governance-Bericht und zum Vergütungsbericht**

- (23) Gemäß § 273 Abs. 1 zweiter Satz UGB ist im Prüfungsbericht insbesondere festzustellen, ob die Buchführung, der Jahresabschluss und der Lagebericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und – gegebenenfalls – ob die nichtfinanzielle Erklärung (oder der gesonderte nichtfinanzielle Bericht) und der Corporate Governance-Bericht aufgestellt worden sind. Dabei ist zu berücksichtigen, dass gemäß § 274 UGB zum Teil gleichlautende Feststellungen im Bestätigungsvermerk, der auch in den Prüfungsbericht aufzunehmen ist, enthalten sind. Im Sinne der Klarheit ist es daher geboten, Wiederholungen von im Bestätigungsvermerk enthaltenen Aussagen zu vermeiden.
- (24) Der Prüfungsbericht muss eine Aussage darüber enthalten, ob die Buchführung den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Eine darüber hinausgehende Berichterstattung zur Buchführung erscheint nur geboten, wenn besondere Umstände dies erfordern.
- (25) Hinsichtlich des Jahresabschlusses und des Lageberichts werden die erforderlichen Aussagen im Bestätigungsvermerk getroffen.
- (26) Gesellschaften, die in den Anwendungsbereich des § 243b UGB fallen, haben eine nichtfinanzielle Erklärung in den Lagebericht aufzunehmen oder einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht aufzustellen. Bei diesen Gesellschaften ist im Prüfungsbericht festzustellen, ob die nichtfinanzielle Erklärung oder ein solcher Bericht aufgestellt worden ist oder nicht. Der Abschlussprüfer hat nicht die Aufgabe, eine materielle Prüfung dieser Erklärung oder dieses Berichts durchzuführen.
- (27) Gesellschaften, die in den Anwendungsbereich des § 243c UGB fallen, haben einen Corporate Governance-Bericht aufzustellen. Bei diesen Gesellschaften ist im Prüfungsbericht festzustellen, ob ein Corporate Governance-Bericht aufgestellt worden ist oder nicht. Der Abschlussprüfer hat nicht die Aufgabe, eine materielle Prüfung des Corporate Governance-Berichts durchzuführen.
- (28) Gesellschaften, die in den Anwendungsbereich von § 78c AktG fallen, haben einen Vergütungsbericht aufzustellen und auf der im Firmenbuch eingetragenen Internetseite kostenfrei zehn Jahre lang öffentlich zugänglich zu machen. Bei diesen Gesellschaften ist im Prüfungsbericht festzustellen, ob im jeweiligen Geschäftsjahr der Bericht aufgestellt worden ist und der Vorstand die geforderten Informationen in dem erforderlichen Umfang zur Verfügung gestellt hat (vgl. § 78e Abs. 2 AktG). Der Abschlussprüfer hat nicht die Aufgabe, eine materielle Prüfung des Vergütungsberichts durchzuführen.

#### **4.3.2. Erteilte Auskünfte**

- (29) Gemäß § 273 Abs. 1 zweiter Satz UGB ist im Prüfungsbericht ausdrücklich festzuhalten, ob die gesetzlichen Vertreter die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben; dabei ist auch auf den Erhalt einer schriftlichen Vollständigkeitserklärung einzugehen.

- (30) Im Fall eines Prüferwechsels ist anzuführen, ob der vorherige Abschlussprüfer dem berichtenden Abschlussprüfer auf dessen Anfrage Zugang zu den relevanten Informationen über das geprüfte Unternehmen und die zuletzt durchgeführte Abschlussprüfung<sup>1</sup> gewährt hat.

#### **4.3.3. Nachteilige Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und wesentliche Verluste**

- (31) Unabhängig von einer etwaigen Darstellung im Lagebericht sind nachteilige Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gegenüber dem Vorjahr und Verluste, die das Jahresergebnis nicht unwesentlich beeinflusst haben, anzuführen und zu erläutern (§ 273 Abs. 1 fünfter Satz UGB).
- (32) Diese Berichtspflicht bezieht sich nur auf Sachverhalte, die im geprüften Geschäftsjahr eingetreten sind (vergangenheitsorientierte Berichterstattung).
- (33) Verluste, die das Jahresergebnis nicht unwesentlich beeinflusst haben, sind anzuführen und zu erläutern. Diese Verluste können sich z.B. auf einzelne Unternehmenssparten, einzelne Teilmärkte, einzelne wesentliche Aufträge bei langfristiger Einzelherstellung, einzelne Vermögensgegenstände (z.B. Beteiligungen) oder Rückstellungen für drohende Belastungen aus außergewöhnlichen Risiken (z.B. Umweltschutzaufgaben, Haftungen, Prozesse) beziehen.
- (34) Sofern die geprüfte Gesellschaft einen Lagebericht erstellt hat und darin alle gemäß § 273 Abs. 1 fünfter Satz UGB berichtspflichtigen Sachverhalte enthalten und ihre Ursachen erläutert sind, ist es ausreichend, dass die Sachverhalte im Prüfungsbericht stichwortartig angeführt werden und auf die relevanten Angaben im Lagebericht verwiesen wird.
- (35) Ergibt sich aus diesen Tatsachen eine Bestandsgefährdung oder eine wesentliche Beeinträchtigung der Entwicklung des Unternehmens, so fällt dies unter die Berichtspflicht gemäß § 273 Abs. 2 UGB (siehe Abschnitt 4.3.4.).
- (36) Werden keine gemäß § 273 Abs. 1 fünfter Satz UGB berichtspflichtigen Sachverhalte festgestellt, so ist die Aufnahme einer entsprechenden Negativfeststellung in den Prüfungsbericht nicht notwendig.

#### **4.3.4. Feststellungen zu Tatsachen nach § 273 Abs. 2 und Abs. 3 UGB**

- (37) Falls Tatsachen nach § 273 Abs. 2 und Abs. 3 UGB nicht festgestellt wurden, hat der Abschlussprüfer dies im Prüfungsbericht gemäß § 273 Abs. 1 letzter Satz UGB ausdrücklich festzuhalten. Daraus wird abgeleitet, dass im Prüfungsbericht sowohl über Nicht-Feststellungen als auch – im Umkehrschluss – über Feststellungen zu berichten ist.
- (38) Wurden Tatsachen nach § 273 Abs. 2 und Abs. 3 UGB festgestellt und wurde die Redepflicht ausgeübt, so ist im Prüfungsbericht darauf zu verweisen. Dabei sind zumindest die Gegenstände der erfolgten Berichterstattung anzuführen.
- (39) Sofern seit Ausübung der Redepflicht wesentliche Änderungen eingetreten sind (z.B. die Überschuldung wurde durch einen Gesellschafterzuschuss beseitigt), so ist darüber im Prüfungsbericht zu berichten. Sofern die Voraussetzungen für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfes festgestellt werden, sind die Eigenmittelquote gemäß

---

<sup>1</sup> Erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 16. Juni 2016 beginnen.



§ 23 URG und die fiktive Schuldentilgungsdauer gemäß § 24 URG auf Basis des geprüften Jahresabschlusses im Prüfungsbericht anzugeben.

- (40) Wurden keine Tatsachen nach § 273 Abs. 2 und Abs. 3 UGB festgestellt, so ist eine diesbezügliche Negativfeststellung in den Prüfungsbericht aufzunehmen.

#### **4.4. Bestätigungsvermerk**

- (41) Der Bestätigungsvermerk (§ 274 UGB) ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen (§ 274 Abs. 8 zweiter Satz UGB).

- (42) Hinsichtlich des Bestätigungsvermerks wird auf das Fachgutachten KFS/PG 3 verwiesen.

### **5. Besonderheiten bei Konzernabschlussprüfungen**

#### **5.1. Grundsatz**

- (43) Über die Konzernabschlussprüfung ist unabhängig von der Berichterstattung über die Prüfung des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens gesondert zu berichten. Soweit die nachstehenden konzernspezifischen Ausführungen dem nicht entgegenstehen, ist der Abschnitt 4. sinngemäß anzuwenden.

#### **5.2. Prüfungsvertrag und Auftragsdurchführung**

- (44) Die Ausführungen zur Wahl bzw. Bestellung (vgl. Abschnitt 4.1.) müssen – sofern kein Konzernabschlussprüfer gewählt bzw. bestellt wird – auch Angaben zur Fiktion der Bestellung nach § 270 Abs. 2 UGB enthalten.

- (45) Wenn in den Konzernabschluss einbezogene Teilbereiche / Unternehmen von anderen Abschlussprüfern geprüft wurden, sollte im Prüfungsbericht angegeben werden, dass deren Tätigkeit in geeigneter Weise überwacht wurde, soweit dies für die Prüfung des Konzernabschlusses maßgeblich ist.

#### **5.3. Aufgliederung und Erläuterung der Posten des Konzernabschlusses**

- (46) § 273 Abs. 1 UGB sieht keine ausdrückliche Verpflichtung zur Aufgliederung und Erläuterung der Posten des Konzernabschlusses vor.

- (47) Diese Angaben können im Rahmen freiwilliger Berichtsausweitungen erfolgen, sofern dies vom Konzernabschlussprüfer nach seinem pflichtgemäßen Ermessen für zweckmäßig erachtet wird.

#### **5.4. Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses**

- (48) Im Bericht über die Prüfung des Konzernabschlusses ist auch festzustellen, ob die für die Übernahme in den Konzernabschluss maßgeblichen Vorschriften beachtet worden sind.

## 6. Besonderheiten bei Nachtragsprüfungen

- (49) Im Abschnitt „Prüfungsvertrag und Auftragsdurchführung“ ist auszuführen, dass es sich um eine Nachtragsprüfung gemäß § 269 Abs. 4 UGB handelt, wenn der bereits geprüfte Abschluss nachträglich geändert und deshalb dem Abschlussprüfer nochmals zur Prüfung vorgelegt wurde. Weiters ist festzuhalten, dass sich die Nachtragsprüfung gemäß § 269 Abs. 4 UGB nur auf jene Posten und Angaben des geänderten Abschlusses, die im Vergleich zum ursprünglichen Abschluss geändert wurden, und jene Posten und Angaben, auf die sich diese Änderungen auswirken, bezieht. Daher ist auch darauf hinzuweisen, dass der Bericht über die Nachtragsprüfung und der ursprünglich erstattete Prüfungsbericht nur gemeinsam verwendet werden dürfen.
- (50) Die Änderungen des Abschlusses sind im Prüfungsbericht in geeigneter Weise zu erläutern.
- (51) Mögliche Äußerungen zu einer nachteiligen Veränderung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Vergleich zum Vorjahr und zu wesentlichen Verlusten sowie die allfällige Ausübung der Redepflicht gemäß § 273 Abs. 2 und Abs. 3 UGB sind im Zeitpunkt der Berichterstattung über die Nachtragsprüfung neu zu beurteilen.
- (52) Hinsichtlich des Bestätigungsvermerks wird auf das Fachgutachten KFS/PG 3 verwiesen.

## 7. Ausfertigung des Prüfungsberichts

- (53) Der Prüfungsbericht ist an die gesetzlichen Vertreter (Vorstand, Geschäftsführung) und – gegebenenfalls – an die Mitglieder des Aufsichtsrats zu adressieren.
- (54) Der Prüfungsbericht ist gemäß § 273 Abs. 4 i.V.m. § 274 Abs. 7 UGB unter Angabe des Datums und des Ortes der Niederlassung des Abschlussprüfers zu unterzeichnen. Dies erfolgt durch Unterzeichnung des in den Prüfungsbericht aufgenommenen Bestätigungsvermerks. Diesbezüglich wird auf das Fachgutachten KFS/PG 3 verwiesen. Im Fall einer elektronischen Übermittlung zur Vorlage des Prüfungsberichts an die Organe des geprüften Unternehmens ist der unterzeichnete Prüfungsbericht vom Abschlussprüfer aufzubewahren.

## 8. Vorlage des Prüfungsberichts

### 8.1. Allgemeines

- (55) Gemäß § 273 Abs. 4 UGB hat der Abschlussprüfer den Prüfungsbericht den gesetzlichen Vertretern sowie den Mitgliedern des Aufsichtsrats vorzulegen. Die „Vorlage“ (Übermittlung) kann postalisch, per Boten oder elektronisch<sup>2</sup> erfolgen.
- (56) Es empfiehlt sich, die Art der Übermittlung des Prüfungsberichts vorab mit den gesetzlichen Vertretern sowie den Mitgliedern des Aufsichtsrats schriftlich zu vereinba-

---

<sup>2</sup> Für die elektronische Übermittlung ist es nicht erforderlich, den Prüfungsbericht mit einer „elektronischen Signatur“ im Sinne der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 1999/93/EG, ABl. Nr. L 257 vom 28.8.2014 S. 73, zu versehen.

ren (z.B. im Rahmen des Prüfungsvertrages bzw. im Rahmen der Protokollierung einer Aufsichtsratssitzung). Bei elektronischer Übermittlung des Prüfungsberichts ist dies jedenfalls erforderlich.

- (57) Die Verantwortung für die Geheimhaltung der im Prüfungsbericht enthaltenen Informationen trifft die gesetzlichen Vertreter sowie die Mitglieder des Aufsichtsrats.
- (58) Bei einer GmbH ist der Abschlussprüfer nicht verpflichtet und ohne Genehmigung durch die Geschäftsführer oder einen diesbezüglichen Gesellschafterbeschluss auch nicht berechtigt, den Prüfungsbericht den Gesellschaftern vorzulegen.

## **8.2. Besonderheiten bei Personengesellschaften im Sinne des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB**

### **8.2.1. Gesetzliche Vorschriften**

- (59) In § 221 Abs. 5 UGB wird angeordnet, dass die Vorschriften über die Prüfung des Jahresabschlusses auf eingetragene Personengesellschaften im Sinne des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB anzuwenden sind.
- (60) Ist der unbeschränkt haftende Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft, gelten die Rechtsvorschriften für diese Kapitalgesellschaft; ist der unbeschränkt haftende Gesellschafter keine Kapitalgesellschaft – z.B. wieder eine Personengesellschaft ohne natürliche Person als Komplementär (doppelstöckige GmbH & Co KG) –, so gelten die Vorschriften für Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
- (61) Der Abschlussprüfer hat seinen Bericht gemäß § 273 Abs. 4 UGB den gesetzlichen Vertretern sowie den Mitgliedern des Aufsichtsrats vorzulegen; ist bei einem unbeschränkt haftenden Gesellschafter einer unternehmerisch tätigen eingetragenen Personengesellschaft im Sinne des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB ein Aufsichtsrat eingerichtet, so hat der Abschlussprüfer nach dieser gesetzlichen Vorschrift den Bericht hinsichtlich der Personengesellschaft auch den Mitgliedern dieses Aufsichtsrats vorzulegen.

### **8.2.2. Vorlage an die gesetzlichen Vertreter**

- (62) Gesetzliche Vertreter einer Personengesellschaft im Sinne des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB sind jene persönlich haftenden Gesellschafter, deren Vertretungsbefugnis nicht durch den Gesellschaftsvertrag ausgeschlossen ist.
- (63) Ist eine inländische Kapitalgesellschaft unbeschränkt haftender Gesellschafter, so sind alle Geschäftsführer (Vorstandsmitglieder) der Kapitalgesellschaft als gesetzliche Vertreter der Personengesellschaft anzusehen. Diesen Personen ist demnach der Prüfungsbericht vorzulegen.
- (64) Sind mehrere inländische Kapitalgesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter mit Vertretungsbefugnis an einer Personengesellschaft beteiligt, so ist der Prüfungsbericht allen Mitgliedern der Geschäftsführungen dieser Kapitalgesellschaften vorzulegen.
- (65) Ist Komplementär einer Personengesellschaft im Sinne des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB eine andere Personengesellschaft, an der keine natürliche Person mit Vertretungsbefugnis als unbeschränkt haftender Gesellschafter beteiligt ist (doppelstöckige Personengesellschaft), sind die Geschäftsführer (Vorstandsmitglieder) der in der über-

geordneten Personengesellschaft vertretungsbefugten Kapitalgesellschaft als gesetzliche Vertreter der ersten Personengesellschaft anzusehen, denen der Prüfungsbericht vorzulegen ist.

- (66) Bei Annahme eines Auftrags zur Prüfung einer Personengesellschaft im Sinne des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB, bei der eine ausländische Kapitalgesellschaft Komplementär ist, ist vom Abschlussprüfer zu klären, welche Personen als gesetzliche Vertreter der Kapitalgesellschaft, denen der Prüfungsbericht vorzulegen ist, anzusehen sind.
- (67) Ist Komplementär einer Personengesellschaft im Sinne des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB weder eine inländische noch eine ausländische Kapitalgesellschaft (sondern z.B. eine Genossenschaft), so ist nach dem für diesen Rechtsträger anwendbaren Heimatrecht zu ermitteln, welche Personen dort eine dem österreichischen Recht entsprechende Stellung als vertretungsbefugtes Organ (Geschäftsführer) haben.

### **8.2.3. Vorlage an die Mitglieder des Aufsichtsrats**

- (68) Eine Personengesellschaft im Sinne des UGB kann das Organ Aufsichtsrat nicht haben. Sind bei einer solchen Personengesellschaft Gremien mit ähnlicher Funktion eingerichtet, so sind diese ohne Rücksicht auf ihre Bezeichnung (Beirat oder auch Aufsichtsrat) keine gesetzlichen Organe; der Abschlussprüfer ist daher weder verpflichtet noch ohne Auftrag oder Zustimmung der vertretungsbefugten Organmitglieder berechtigt, den Prüfungsbericht den Mitgliedern eines solchen Gremiums vorzulegen.
- (69) Der Prüfungsbericht ist lediglich den Mitgliedern eines Aufsichtsrats, der bei einer inländischen Komplementärgesellschaft eingerichtet ist, vorzulegen. Dies gilt in gleicher Weise für Aufsichtsräte, die kraft Gesetzes oder kraft Satzung oder auf freiwilliger Basis im Sinne der einschlägigen Bestimmungen des Aktien- oder GmbH-Gesetzes eingerichtet sind. Die Verpflichtung zur Vorlage des Prüfungsberichts an die Mitglieder des Aufsichtsrats ist eine Vorschrift für Gesellschaften, die dem österreichischen Recht unterliegen. Ob der Abschlussprüfer verpflichtet oder berechtigt ist, den Prüfungsbericht den Mitgliedern des Aufsichtsrats einer ausländischen Komplementärgesellschaft vorzulegen, hängt von den für diese Gesellschaft geltenden diesbezüglichen Vorschriften ab; im Zweifelsfall ist zu empfehlen, den Prüfungsbericht den gesetzlichen Vertretern der Komplementärgesellschaft mit der Bitte um Verteilung an die empfangsberechtigten Organmitglieder zu übermitteln und den Vorsitzenden des Aufsichtsrats davon zu verständigen.
- (70) Es ist zweifelhaft, ob bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft im Sinne des UGB ein Aufsichtsrat der Kapitalgesellschaft, welche bei der übergeordneten Personengesellschaft der einzige unbeschränkt haftende Gesellschafter ist, Adressat des Prüfungsberichts im Sinne der Vorschrift des § 273 Abs. 4 UGB ist, da dieser Aufsichtsrat nicht unmittelbar beim unbeschränkt haftenden Gesellschafter der Personengesellschaft eingerichtet ist. Bei Annahme des Auftrags zur Prüfung einer solchen Gesellschaft soll sich der Abschlussprüfer daher von den Geschäftsführern der Kapitalgesellschaft die Zustimmung geben lassen, dass er den Prüfungsbericht den Mitgliedern des Aufsichtsrats dieser Kapitalgesellschaft vorlegt.

**8.2.4. Vorlage an die nicht vertretungsbefugten Gesellschafter der Personengesellschaft**

- (71) Der Abschlussprüfer ist nicht verpflichtet und ohne Genehmigung durch die gesetzlichen Vertreter oder einen diesbezüglichen Gesellschafterbeschluss auch nicht berechtigt, den Prüfungsbericht an Gesellschafter, die nicht nach den unternehmensrechtlichen Vorschriften originäre Berichtsempfänger sind, vorzulegen.

**9. Anwendungszeitpunkt**

- (72) Die vorliegende überarbeitete Fassung dieses Fachgutachtens ist auf Abschlussprüfungen für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen. Rz (28) ist auf die Prüfung von Abschlüssen für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 30. Juni 2020 enden, wenn die Prüfung nach Veröffentlichung dieser Fassung abgeschlossen wird.